

COPPEAD/UFRJ

RELATÓRIO COPPEAD Nº 303

CONTROLE DE GESTÃO:
A ANÁLISE DO DISCURSO

Josir Simeone Gomes^{*}
Joan M. Amat^{**}
Outubro, 1995

* Professor titular do COPPEAD/UFRJ, na área de controle de gestão e autor de diversos artigos sobre controle de gestão. Mestre e Doutor em Administração de Empresas, Doutor Livre-Docente em Contabilidade, Economista e Contador e atualmente Pós-Doutorando no Departamento de Empresa da Universidade Carlos III de Madrid-Espanha.

** Doutor em Administração de Empresas pelo IESE (Universidad de Navarra), licenciado em Ciências Econômicas pela Universidad Autónoma de Barcelona, em Ciências Empresariais e Mestre em Administração de Empresas, diplomado no International Teachers Programme (Manchester Business School) e no Executive Program (University of California, Los Angeles) e autor de diversos livros e artigos sobre controle de gestão. Atualmente é professor de controle de gestão e planejamento financeiro no Departamento de Empresas da Universidad Carlos III de Madrid e diversas instituições espanholas e estrangeiras e consultor de empresas.

Este trabalho contou com o patrocínio do CNPQ e do COPPEAD/UFRJ, que financiaram o curso de Pós-Doutorado do primeiro autor, na Universidad Carlos III de Madrid, Espanha.

1 INTRODUÇÃO

O objetivo deste trabalho é discutir as diversas formas de entendimento dos conceitos relativos à controle de gestão que são usuais nos mais diferentes cenários.

A análise dos diferentes discursos é utilizada como forma de registro efetivo das mais diversas visões sobre o significado do controle organizacional, por parte daqueles que exercitam ou sofrem a ação dos mecanismos utilizados pelas organizações, de modo a alcançarem os resultados desejados pelos seus membros.

Destaca-se a importância de serem considerados os fatos e atos cotidianos, observados em cenários distintos, com vistas a se poder entender o controle organizacional, à luz de interpretações pessoais que refletem situações e tipologias de controle organizacional derivadas de visões e crenças distintas e que, normalmente, não estão presentes nos textos sobre controle de gestão.

2 ALGUNS DEPOIMENTOS E DESCRIÇÕES

Com o objetivo de facilitar o reconhecimento da importância de uma visão menos racional da contabilidade de gestão, a seguir são apresentadas varias situações vividas e promovidas pelos autores, na busca de uma melhor compreensão dos sistemas de controle.

O ato 1 e 2 fazem referência a duas mulheres executivas; o ato 3 a uma reunião de professores; os atos 4, 5 e 6 a um curso de controle de gestão, em um programa de MBA. A partir da análise destas situações, no próximo bloco se discutirá sua relevância para o desenvolvimento de uma concepção mais ampla do conceito da contabilidade de gestão.

Ato nº 1

Entrevista concedida pela empresária inglesa Anita Roddick, proprietária da cadeia de lojas BODY SHOP (atuando em mais de 40 países, com mais de 200 lojas) ao periódico espanhol El Mundo, em 16 de abril de 1995. ¹

¹ Preferimos reproduzir a entrevista em espanhol para realçarmos a força do depoimento.

El Mundo: -“ Sin duda lo que más llama la atención de su compañía es su carencia de preparación tradicional para los negocios.”

Anita Roddick: -“ No hace falta ser un genio para los negocios. Simplemente, tienes que dejarte llevar . Una de las cosas que nos caracteriza es que no partimos de concepciones preconcebidas. No tenemos un sistema tradicional de lo que se supone que es gestionar un negocio. Nunca hemos leído un libro sobre teoría económica...”

El Mundo: - “ ¿Tampoco su marido?”

A.R.: - “¡Nooo! El era un poeta, un viajero, un explorador. No tenemos un departamento de marketing, sino uno de antropología para estudiar los productos que han estado utilizando durante siglos otros pueblos, en Africa, en América ... No tenemos a nadie de *business schools*, pero sí tenemos activistas, gente involucrada en la protección del medio ambiente. Gente brillante que he ido encontrando por todo el mundo. Y al mismo tiempo, tenemos muy buenos productos.”

Ato nº 2

Entrevista concedida por Adele S. Simmons, Doutora em Ciências Sociais por Oxford, professora de história e presidente da Fundação MacArthur (sétima maior fundação dos EUA, com patrimônio de 3,1 bilhões de dólares), à revista brasileira VEJA, em 10 de maio de 1995.

VEJA: - “Qual a diferença com obras de caridade?”

Simmons: - “A função das grandes fundações é mais estratégica, a longo prazo. Não a de ajudar o sem-teto do momento, e sim a de compreender o mecanismo que cria o sem-teto.”

VEJA: - “Mas a senhora teve um encontro com o homem que, no Brasil, tem justamente pressa. Pressa em olhar para os problemas a sua volta e resolver o que dá, já - Betinho.”

Simmons: - “ O movimento criado por Betinho causou um impacto no Brasil muito mais amplo do que apenas sobre os indivíduos diretamente atingidos por sua campanha. Nesse sentido, ele alterou a forma de agir de toda uma fatia da sociedade. Deve ter estimulado outras organizações a pensar. Campanhas bem-sucedidas acabam impondo questões sociais à agenda oficial dos governos. No fundo, a gente precisa das duas coisas: de indivíduos e de

organizações. A MacArthur apóia ambos. Liderança individual é importantíssima, mas homens ou mulheres vêm e vão embora. Instituições podem dar continuidade a um trabalho ano após ano.”

VEJA: - “A senhora se considera mais educadora ou executiva?”

Simmons: - “ Ainda me sinto conectada à educação. As fundações modernas são espaços que interligam questões. Não existem tiros isolados, respostas únicas para problemas complexos. São cada vez mais necessárias qualificações e experiências de uma vasta gama de saberes.”

VEJA: - “ Como se complementam o mundo acadêmico e o universo das fundações?”

Simmons: - “Através das fundações pode-se aliar o mundo da pesquisa com o mundo da ação. Poder usar o saber no campo da saúde e da educação da mulher, por exemplo, para a sua aplicação no âmbito da redução dos índices de mortandade.”

VEJA: - “Até nos Estados Unidos a vulnerabilidade social atinge níveis espantosos: 56% colocado em imunizações, mortalidade infantil mais elevada do que em Cuba. O mundo está nivelado por baixo?”

Simmons: - “ De fato, acho que o povo americano deveria sentir-se ofendido por alguns indicadores sociais em nosso país. Não temos um sistema adequado de creches, não temos um sistema de serviços sociais adequados aos nossos tempos.”

VEJA. - “ É a globalização dos problemas, em vez da globalização das soluções?”

Simmons: - “A chamada globalização não estreita desigualdades, amplia-as.”²

Ato nº 3

Diálogo em uma reunião festiva em um domingo, entre diversos professores com ampla experiência internacional em escolas de negócios.

Primeiro Professor: “Eu estou deveras preocupado com os rumos de nosso programa de treinamento de executivos. Vocês já viram o grande número de alunos com formação em

² Nota: Todos os termos grifados nos depoimentos são de nossa autoria, para chamar a atenção para a importância dos mesmos na área de controle de gestão, na atualidade.

Direito de nossas turmas. Quase não temos engenheiros e isso dificulta bastante o desenvolvimento do curso. Como podemos falar de *business* para quem não tem uma boa base quantitativa.”

Segundo Professor: “Você tem toda a razão. Eu também ando muito preocupado. Creio que o problema reside no grande número de recém-formados nas áreas de humanas que não conseguem emprego e buscam as escolas de negócio para aumentarem as chances de serem bem-sucedidos. Creio que a única solução seria usarmos de maior rigor na seleção dos candidatos, dando preferência àqueles que tivessem uma excelente base quantitativa”.

Terceiro Professor:” O pior disso tudo é que, em função do baixo nível dos alunos, eu creio, já começam a introduzir uma série de disciplinas com uma excessiva ênfase qualitativa, o que prejudica ainda mais o nosso trabalho”.

Ato nº 4

É o primeiro dia de aula, em um curso sobre Controle de Gestão, em uma turma de um MBA internacional, em uma escola de negócios na Espanha. O professor está apresentando o material didático a ser utilizado em classe durante todo o curso.

Ao apresentar os casos que deverão ser discutidos em classe, o professor chama a atenção dos alunos para a utilização dos seguintes vídeos: Godfather, Witch Hunt, Fawltly Towers, Bagda Cafe, Fullmetal Jacket, Wall Street e Platoon. Informa aos alunos que estes filmes deverão ser debatidos à luz dos quadros de referência sobre controle de gestão, apresentados em classe.

Ato nº 5

Diálogo em uma classe de controle de gestão para um grupo de alunos que participavam de um MBA-internacional, em uma escola de negócios na Espanha:

Professor: “Quero chamar a atenção de todos para as notícias publicadas nos jornais. Aqui encontramos questões relativas a atentados terroristas, problemas políticos enfrentados pelo atual governo decorrentes da desvalorização da moeda, alguns fatos referentes ao aumento do desemprego no país etc. À guisa de exemplo, eis alguns títulos: “A máfia controlava diretamente a democracia cristã na Sicília” (El Mundo, fev. 95, f.24). “A igreja anglicana

concede o perdão a Oscar Wilde, um século depois de tê-lo condenado.” (El País, fev. 95, f. 38). O que isso tudo tem a ver com Controle de Gestão?

Aluno: “ Professor, eu sinceramente não entendo o que essas notícias têm a ver com Controle de Gestão. Nós estamos aqui para estudar e aprender as novas técnicas de gestão, como ABC, ABM, JIT, TQC etc, de modo a que possamos lidar com os problemas relacionados à competitividade, globalização e, principalmente, redução de custos, que são os temas quentes da atualidade. Assim não vejo como tais assuntos possam estar relacionados à nossa disciplina. Acho tudo isso uma grande perda de tempo.”

Ato nº 6

É o último dia de aula de um curso de Controle de Gestão, em uma classe de uma famosa escola de negócios na Espanha e os alunos estão apresentando seus trabalhos finais que versam sobre estudos de casos de diferentes organizações. Para cada caso discutido em sala, durante o curso, os alunos prepararam um outro caso refletindo a situação de outra empresa similar, porém em outra época e contexto diferente do caso original.

As apresentações por grupos são realizadas com utilização de transparências, vídeos, quadros-mural, músicas, hinos de clubes de futebol, fantasias de carnaval, recursos de maquiagem e, principalmente, com representação teatral, por parte dos alunos, que buscam reproduzir, o mais fielmente possível, as caracterizações dos personagens reais encontrados nas empresas pesquisadas. Ao finalizar a sessão, o professor desta disciplina, ao sair da sala ainda bastante emocionado, se encontra no corredor com diversos professores que, atônitos com a algazarra produzida pelos alunos, lhes perguntam: O que tudo isso tudo tem a ver com Controle de Gestão?

s

Os depoimentos apresentados refletem com bastante acuidade o estado da arte em controle de gestão. A análise do discurso dos diversos atores reflete o estado de espírito ou a visão de mundo dos negócios na atualidade. A discussão sobre os diversos significados e modelos de sistemas de controle direcionados para o atendimento prioritário das necessidades do soberano máximo do mundo dos negócios de nossos dias - o cliente - abarca os mais diversos aspectos e tipologias de controle de gestão.

Vão do apego ferrenho ao Taylorismo do início do século, onde se destacam o uso de regras, procedimentos e técnicas quantitativas de mensuração (normalmente baseadas em medidas financeiras), dentro de uma visão fortemente pragmática, até o outro extremo onde o refinamento teórico alcança os níveis mais elevados de abstração, em que a relevância cultural, a abordagem institucionalista, os paradigmas múltiplos (funcionalista estrutural, interpretativista, estruturalista e humanistas radicais e pósmodernista) e a conceptualização neo-marxista, são vistos como constructos que mais se aproximam da realidade de nossos dias.

Os atos 1 e 2 refletem a emergência das novas organizações e de uma nova lógica empresarial, ainda não consideradas de forma adequada nos diversos trabalhos sobre controle de gestão apresentados neste nosso estudo; o questionamento do marketing quantitativo, da racionalidade, da unidimensionalidade e a importância da antropologia e das ciências sociais.

A espontaneidade e a interdisciplinaridade emergem na lógica das novas organizações. A função social das organizações e a importância do desenvolvimento de novas lideranças, da interdependência, da interdisciplinaridade, do papel da mulher nas organizações e a promoção das mudanças devem ser reconhecidas pelos responsáveis pelo desenho de sistemas de controle e implica, também, em um questionamento dos conteúdos de programas de ensino, atualmente em uso nas universidades e, principalmente, nas escolas de negócios.

O ato 3 reflete a dominação dentro de uma perspectiva tradicional das escolas de negócios-predomínio de alunos com formação em engenharia e economia -, na consideração das mudanças nos participantes em programas de MBA executivos e de mestrado. A lógica tradicional das escolas de negócios enfatiza os aspectos quantitativos, racionais, a estabilidade, sem integrar os aspectos que emergem nas novas organizações e em um novo contexto social. “Se as escolas de negócio não respondem aos problemas de competitividade dos países, então as escolas por si mesmas tornar-se-ão irrelevantes.” Hayes, (1985, p.5)

Os atos 4, 5 e 6 fazem referência ao desenho do programa de controle de gestão, tratando de introduzir o contexto real das organizações no curso e promover uma atitude pró-ativa, criativa, crítica, holística e interdisciplinar para os participantes. Para conseguir isto o programa dá mais ênfase a metodologias que enfatizam o processo interpessoal e emocional que ao desenvolvimento de conceitos racionais e mecanicistas; realçando assim os objetivos e o desenvolvimento das habilidades intelectuais, (holísticas, interativas) e emocionais (autoconfiança, criatividade, mudanças e aceitação de ambientes confusos).

O ato 4, particularmente, se centra na utilização do vídeo como metodologia que permite desenvolver esta nova lógica. Os problemas das novas organizações não estão desligados dos problemas que aparecem nos filmes. Através destes filmes se pode analisar situações reais, não estruturadas e complexas que levam os estudantes a pensar de forma interativa e interdisciplinar, aceitando a ambigüidade e as diferentes percepções interpessoais dos problemas e situações.

As imagens dos filmes são exemplos ilustrativos de situações reais e do contexto em que se encontra inserido o estudo sobre controle de gestão. O padrinho, em o Godfather e Fawlty Towers, refletem a importância do controle pessoal nas organizações familiares e personalistas. Caça às bruxas (Witch Hunt) ilustra o impacto dos controles coercitivos e do controle social sobre as emoções. Uma situação similar pode ser encontrada em Fullmetal Jacket. Em Wall Street, pode ser encontrada a lógica das organizações voltadas a resultados. Em Platoon, a necessidade de controle *ad-hoc*, em contextos dinâmicos, hostis e complexos. Em Bagda Cafe, a importância da consideração ao amor e as emoções nos processos de mudança e sua força como mecanismo de identificação, motivação e desenvolvimento pessoal.

O ato 5 tenta chamar a atenção para: 1) a influência do contexto social no desenho, implantação e/ou utilização de um sistema de controle de gestão, 2) a importância dos mecanismos de controle social como mais efetivos, muitas vezes que os próprios controles realizados pelas organizações, 3) as organizações atípicas (Greenpeace, ETA, Folies Berger, Meninos Cantores de Viena, Vaticano, organizações mafiosas, time de basketball da NBA etc), como exemplo ilustrativo do controle de gestão em um contexto real, 4) a situação crítica do mundo e a necessidade de se refletir no controle de gestão, e 5) a necessidade de desenhar sistemas de controle que possam ser sensíveis aos acontecimentos externos que podem afetar as organizações.

O ato 6 introduz uma metodologia orientada a promover a criatividade, as emoções, o compromisso pessoal no desenvolvimento das sessões do programa do curso, através da representação dos problemas cotidianos do controle de gestão, tal como são percebidos e sentidos pelos participantes. Esta metodologia permite contemplar o controle de gestão em diferentes perspectivas, particularmente as perspectivas não racionais, emocionais e criativas.

Os casos aqui apresentados refletem experiências reais na forma de se pensar controle de gestão, à luz dos acontecimentos que impactam as ações do indivíduo, quer no ensino, quer na prática das organizações, que não se sujeitam à racionalidade defendida por aqueles que, infelizmente, só acreditam na fria “objetividade” dos números, sem entender a importância de se considerar controle como um instrumento direcionado para reforço de comportamento e não como exercício de poder.

4 SUMÁRIO

Ao longo deste trabalho, discutimos diversas abordagens de controle de gestão que englobam quase um século de busca incessante de fórmulas, modelos, paradigmas etc, que fossem capazes de resolver os angustiantes problemas de gestão, encontrados em todos os tipos de organização.

Reunindo as peças fragmentadas deste imenso quebra-cabeça, os resultados da análise sugerem uma mudança na forma de se entender controle de gestão. Começam a prevalecer outras idéias muito diferentes daquelas que durante muito tempo predominaram tanto a nível acadêmico, como a nível da prática.

Sente-se uma mudança importante no direcionamento das pesquisas para trabalhos de campo que buscam conhecer a experiência acumulada pelas organizações no uso de sistemas de controle, ao invés de como cordeiros, adotarmos cegamente as dicas dos gurus de ocasião - para quem tudo que é velho não presta e usam o “novo”, não como inovação que possa facilitar o entendimento do complexo mundo em que vivemos , mas como modismos, como técnicas milagrosas baseadas em práticas já experimentadas no passado e que agora, com roupagem nova e títulos pomposos (quase todos em inglês) e apoiadas por gigantesco esforço de marketing, são apresentadas como “novidades” e receitas infalíveis de sucesso.³

³ Sobre este tema, recomendamos a leitura do prefácio do recente livro de controle de gestão de Mallo e Merlo(1995), onde o Prof. Gonzalo Angulo, com o brilhantismo que lhe é peculiar, nos fala do “snobe”.

“Só muito recente e vagarosamente, as pesquisas sobre contabilidade de gestão começaram a confrontar a teoria com a prática.” (Hopwood, 1985)

Os resultados de pesquisas, como as realizadas por Demirag (1995) e Williams et al. (1995), que estudaram os sistemas de controle de gestão de empresas japonesas operando no Reino Unido, reforçam os pontos discutidos aqui, por mostrarem de forma clara que, independentemente de não utilizarem as técnicas apregoadas como infalíveis pelos gurus da contabilidade de gestão do ocidente, essas empresas alcançam níveis de eficácia e eficiência muito superiores a outras organizações ocidentais. O ponto alto desses sistemas é o compromisso com a qualidade, baseado em um nível bastante alto de confiança no trabalho realizado pelos empregados em todos os níveis.

Outra pesquisa, usando uma amostra de 600 empresas britânicas, mostra que os gerentes encontram-se céticos quanto às prescrições dos gurus por entenderem que as mesmas, em muitos casos, se transformam em armadilhas contra eles. (Ezzamel et al. 1994)

Os encontros e desencontros da teoria com a prática, conforme pode ser visto, impactam não somente os diversos tipos de negócios, mas também, e de forma bastante dramática, as diversas instituições de ensino e pesquisa nesta área de conhecimento que necessitam realizar um esforço sério de mudança, de modo a não perderem o bonde da história, presas que estão à imagem de um mundo lógico, racional e utilitarista.

“ A razão para apresentar essa mensagem é que desejo alertar os leitores de que parem de considerar como inevitáveis práticas que são aceitas como corretas e que, quando examinadas cuidadosamente, não o são. Em outras palavras, desejo interromper as ações que se encontram presentemente associadas com a habilidade. Uma maneira de fazê-lo é mostrar que contidos nas ações habilidosas, estão enigmas não reconhecidos, inconsistências, dilemas e paradoxos.” (Argyris, 1992, p.1)

Chegamos ao fim desta etapa, muito mais perplexos do que nos encontrávamos quando nos propusemos a escrever este trabalho. Não testamos hipóteses. Não usamos complexas equações. Não derivamos, nem apresentamos quadros e tabelas, lindos gráficos ou figuras. Como partícipes e observadores do mundo que nos cerca, concluímos pela inexistência de um plano de referência sobre controle de gestão integrado que comporte as principais idéias revolucionárias e evolucionárias, repartidas entre os diversos autores utilizados em nosso estudo.

Considerações sobre os aspectos simbólicos dos mecanismos de controle, sobre o meio-ambiente, sobre o direcionamento para a felicidade do grupo e não somente *goal*

congruence voltado para resultados que favoreça a repartição dos lucros entre os donos do capital e os gerentes, sem incentivos adequados para o conjunto de colaboradores dos mais diversos tipos de organizações, nos parecem aspectos que não podem ficar de fora da discussão sobre o desenho de sistemas de controle de gestão. Esta é outra conclusão, ao nosso ver, bastante relevante.

Estes pontos nos animam a recomendar a realização de estudos, principalmente sob a forma de verificações empíricas, onde se destaca o uso do método de casos, sobre a maneira como as organizações contemporâneas estão usando seus sistemas de controle de gestão, com vistas a que possamos oferecer subsídios para o aperfeiçoamento destes sistemas, baseados agora em dados reais e não no senso comum, contribuindo assim para a expansão do conhecimento sobre esta área.

BIBLIOGRAFIA

AMAT, J.M.; GOMES, J.S. Controle de gestão. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 5., Campinas, out. 1995. Anais... s.n.t.

ANTHONY, R.N. Planning and control systems: a framework for analysis. Boston, Mass.: Havard Business School, 1965.

_____; DEARDEN, J.; BEDFORD, N. M. Management control systems. Homewood, Ill.: R.D. Irwin, 1984.

ARGYRIS, C. The impact of budgets on the people. New York: Cornell University, 1952.

_____. Integrating the individual and the organization. New York: J.Wiley, 1964.

_____. Enfrentando defesas empresariais. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

ASHTON, D.; HOPPER, T.; SCAPENS, R.W. Issues in management control. London: Prentice-Hall, 1991.

BERRY, A.J.; BROADBENT, J.; OTLEY, D. Management control: theories, issues and practices. London: Macmillan, 1995.

BIRNBERG, J.G.; SNODGRASS, C. Culture and control: a field study. Accounting, Organizations and Society, v. 13, n. 5, p.447-464, 1988.

BRINSON, J.A.; ANTOS, J. Activity-based management: for services industries, government entities, and nonprofit organizations. New York: J.Wiley, 1994.

BURAWOY, M. Manufacturing consent. Chicago: University of Chicago, 1978.

DEMIRAGE, I.S. Management control systems of japanese companies operating in the United Kingdom. In: BERRY, A.J. et al., ed. Management control: theories, issues and practices. London: Macmillan, 1995.

DENT, J.F. Accounting and organizational culture: a field study of the emergence of a new organizational reality. Accounting, Organizations and Society, v. 16, n. 8, p. 705-732, 1991.

DRUCKER, P. F. The practice of management. New York: Harper, 1954.

_____. The theory of business. Harvard Business Review, v. 72, n. 5, p. 95-104, Sept./Oct. 1994.

EMMANUEL, C.; OTLEY, D.; MERCHANT, K. Readings in accounting for management control. London: Chapman & Hall, 1992.

EZZAMEL, M.; LILLEY, S.; WILLMOT, H. The “new organization” and the “new managerial work”. European Management Journal, v. 12, n. 4, p. 454-461, Dec. 1994.

GOMES, J. S. Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas estatais brasileiras. Rio de Janeiro: COPPEAD/UFRJ, 1983. Tese de Doutorado.

_____. Contabilidade gerencial: efeitos disfuncionais dos mecanismos de controle de gestão dos órgãos públicos no Brasil; o caso das instituições federais de ensino superior. Jornal do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Norte, v. 2, n. 3, p. 6-7, jan./abr. 1994.

_____. O orçamento público no Brasil- para que serve? - o caso das instituições federais de ensino superior. Rio de Janeiro: COPPEAD/UFRJ, 1994. (Relatório COPPEAD, 294).

_____. Tópicos contemporâneos em contabilidade- chamada para pesquisas. Revista Brasileira de Contabilidade, ano 24, n. 91, p. 79, jan./fev. 1995.

_____; SPILLER, E.S. O controle gerencial em empresas estatais brasileiras- o estudo de caso da CBTU. Rio de Janeiro: COPPEAD/UFRJ, 1991. (Relatório COPPEAD, 243).

GORTNER, H.F.; MAHLER, J.; NICHOLSON, J.B. Organization theory: a public perspective. Monterey, Cal.: Brooks/Cole Publ., 1989.

HAYES, R.H. Can business schools help America compete?. American Assembly of Collegiate Schools of Business. News-line, Dec. 1985, p. 5.

HAYES, R.H.; LORENZ, C., eds. Accounting and organizations change. Accounting Auditing and Accountability, v.3, n.1, p. 7-17, 1990.

HEDBERG, D.; JÖNSSON, S. Designing semi-confusing information systems for organizations in change environments. Accounting, Organizations and Society, v. 3, n. , p. 47-64, 1978.

HOPPER, T.M.; STOREY, J.; WILLMOTI, H. Accounting for accounting: towards the development of a dialectical view. Accounting, Organizations and Society, v. 12, n. 5, 1987.

HOPWOOD, A.G. Leadership climate and the use of accounting data in performance evaluation. The Accounting Review, p. 485-495, July 1974.

_____. Accounting and human behavior. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1974.

HUBEL, A. La gestión empresarial. Madrid: Acento Editorial, 1994.

JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R.S. Relevance lost: the rise and fall of management accounting. Harvard Business School, 1987.

_____. Relevance regained: from top-down control to bottom-up empowerment. New York: Free Press, 1992.

LODI, J. B. Abaixo os gurus. Veja, 22 mar. 1995, p. 7-9.

MANGOS, N.C.; LEWIS, N.R. A socio-economic paradigm for analysing managers's accounting choice behavior. Accounting, Auditing & Accountability Journal, v. 8, n. 1, p. 38-62, 1995.

MACINTOSH, N.B. The social software of accounting and information systems. Chichester: J.Wiley, 1985.

_____. Management accounting and control systems: an organizational and behavioral approach. Chichester: J.Wiley, 1994.

- MALLO, C.; MERLO, J. Control de gestión y control presupuestario. Madrid: McGraw-Hill, 1995.
- OTLEY, D. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. Management Accounting Review, n. 5, p. 289-299, 1994.
- PETERS, T. Liberation management. London: Pan Books, 1993.
- PORTER, M. The competitive advantage of nations. New York: Free Press, 1990.
- PUXTY, A.G. The social & organizational context of management accounting. London: Academic Press, 1993.
- SCAPENS, R.W.; ROBERTS, J. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. Management Accounting Research, n. 1, p. 1-32, 1993.
- _____. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. Management Accounting Research, n. 5, p. 301-321, 1994.
- SCHEIN, E.H. Organizational culture and leadership. London: J.Bass, 1985.
- SIMONS, R. The role of management control systems in creating competitive advantage: news perspectives. Accounting, Organizations and Society, v. 15, n. 1/2, p. 127-143, 1990.
- TICHEY, N.M.; SHERMAN, S. Control your destiny or someone else will. New York: Doubleday, 1993.
- YOUNG, M.S. A frameorwork for successful adoption and performance of japanese manufacturing practices in the United States. Academy of Management Review, v. 17, n. 4, p. 677-700, 1992.
- WATERMAN, R. Frontiers of excellence: learning from companies that put people first. London: N.Brealey, 1995.